

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Anpassungen an europarechtliche Vorgaben
- Berücksichtigung bestimmter Betriebsausgaben/Werbungskosten bei EU-/EWR-Staatsangehörigen
- Fundstelle: JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794

§ 50a

Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

(1) Die Einkommensteuer wird bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben

1. bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen, unabhängig davon, wem die Einkünfte zufließen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und Nr. 9), es sei denn, es handelt sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die bereits dem Steuerabzug vom Arbeitslohn nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen,
2. bei Einkünften aus der inländischen Verwertung von Darbietungen im Sinne der Nummer 1 (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 bis 4 und 6),
3. bei Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, herrühren (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 3, 6 und 9),
4. bei Einkünften, die Mitgliedern des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats, Grubenvorstands oder anderen mit der Überwachung der Geschäftsführung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 1 des Körperschaftsteuergesetzes beauftragten Personen sowie von anderen inländischen Personenvereinigungen des privaten und öffentlichen Rechts, bei denen die Gesellschafter nicht als Unternehmer (Mit-

§ 50a

unternehmer) anzusehen sind, für die Überwachung der Geschäftsführung gewährt werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 3).

(2) ¹Der Steuerabzug beträgt 15 Prozent, in Fällen des Absatzes 1 Nr. 4 beträgt er 30 Prozent der gesamten Einnahmen. ²Vom Schuldner der Vergütung ersetzte oder übernommene Reisekosten gehören nur insoweit zu den Einnahmen, als die Fahrt- und Übernachtungsauslagen die tatsächlichen Kosten und die Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 übersteigen. ³Bei Einkünften im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 wird ein Steuerabzug nicht erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 Euro nicht übersteigen.

(3) ¹Der Schuldner der Vergütung kann von den Einnahmen in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1, 2 und 4 mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen, die ihm ein beschränkt Steuerpflichtiger in einer für das Finanzamt nachprüfbarer Form nachgewiesen hat oder die vom Schuldner der Vergütung übernommen worden sind. ²Das gilt nur, wenn der beschränkt Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines anderen Staates ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. ³Es gilt entsprechend bei einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 32 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes. ⁴In diesen Fällen beträgt der Steuerabzug von den nach Abzug der Betriebsausgaben oder Werbungskosten verbleibenden Einnahmen (Nettoeinnahmen), wenn

1. Gläubiger der Vergütung eine natürliche Person ist, 30 Prozent,
2. Gläubiger der Vergütung eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist, 15 Prozent.

(4) ¹Hat der Gläubiger einer Vergütung seinerseits Steuern für Rechnung eines anderen beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers einzubehalten (zweite Stufe), kann er vom Steuerabzug absehen, wenn seine Einnahmen bereits dem Steuerabzug nach Absatz 2 unterlegen haben. ²Wenn der Schuldner der Vergütung auf zweiter Stufe Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach Absatz 3 geltend macht, die Veranlagung nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 beantragt oder die Erstattung der Abzugsteuer nach § 50d Abs. 1 oder einer anderen Vorschrift beantragt, hat er die sich nach Absatz 2 oder Absatz 3 ergebende Steuer zu diesem Zeitpunkt zu entrichten; Absatz 5 gilt entsprechend.

(5) ¹Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem *die Aufsichtsratsvergütungen und* die Vergütung dem Gläubiger zufließt. ²In diesem Zeitpunkt

hat der Schuldner *der Aufsichtsratsvergütungen und* der Vergütung den Steuerabzug für Rechnung des *beschränkt steuerpflichtigen* Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen.³ Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahrs einbehaltene Steuer jeweils bis zum zehnten des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen. *Der beschränkt Steuerpflichtige ist beim Steuerabzug von Aufsichtsratsvergütungen oder von Vergütungen der Steuerschuldner.*

4 Der Schuldner *der Aufsichtsratsvergütungen oder* der Vergütung haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. **5** **Der Steuerschuldner kann in Anspruch genommen werden, wenn der Schuldner der Vergütung den Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen hat.**

6 Der Schuldner der Vergütung ist verpflichtet, dem *beschränkt steuerpflichtigen* Gläubiger auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des *beschränkt steuerpflichtigen* Gläubigers,
2. die Art der Tätigkeit und Höhe der Vergütung in Euro,
3. den Zahlungstag,
4. den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach **Absatz 2 oder Absatz 3**,
5. das Finanzamt, an das die Steuer abgeführt worden ist.

(6) Die Bundesregierung kann durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates bestimmen, dass bei Vergütungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten (Absatz 1 Nr. 3), *wenn die Vergütungen* nicht unmittelbar an den Gläubiger, sondern an einen Beauftragten geleistet werden, an Stelle des Schuldners der Vergütung der Beauftragte die Steuer einzubehalten und abzuführen hat und für die Einbehaltung und Abführung haftet.

(7) ¹Das Finanzamt des Vergütungsgläubigers kann anordnen, dass der Schuldner der Vergütung für Rechnung des *beschränkt steuerpflichtigen* Gläubigers (Steuerschuldner) die Einkommensteuer von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften, soweit diese nicht bereits dem Steuerabzug unterliegen, im Wege des Steuerabzugs einzubehalten und abzuführen hat, wenn dies zur Sicherung des Steueranspruchs zweckmäßig ist. ²Der Steuerabzug beträgt 25 Prozent der gesamten Einnahmen, bei *beschränkt steuerpflichtigen* Körperschaften, **Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne § 2 des Körperschaftsteuergesetzes** 15 Prozent der gesamten Einnahmen, wenn der *beschränkt steuerpflichtige* Vergütungsgläubiger nicht glaubhaft macht, dass die voraussichtlich geschuldete Steuer niedriger ist. ³Absatz 5 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass die Steuer bei dem Finanzamt anzumelden und abzuführen ist, das den Steuerabzug angeordnet hat. ⁴§ 50 Abs. 2 Satz 1 ist nicht anzuwenden.

§ 50a

§ 52

Anwendungsvorschrift

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

...
(58a) § 50a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen.
...

§ 73d EStDV

Aufzeichnungen, Aufbewahrungspflichten, Steueraufsicht

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 1270; BStBl. I 2000, 595),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

(1) ¹Der Schuldner der Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 1 des Gesetzes (Schuldner) hat besondere Aufzeichnungen zu führen. ²Aus den Aufzeichnungen müssen ersichtlich sein:

1. Name und Wohnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldners),
2. Höhe der Vergütungen in Euro,
3. Höhe und Art der von der Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs abgezogenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten,
4. Tag, an dem die Vergütungen dem Steuerschuldner zugeflossen sind,
5. Höhe und Zeitpunkt der Abführung der einbehaltenen Steuer.

³Er hat in Fällen des § 50a Abs. 3 des Gesetzes die von der Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs abgezogenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten und die Staatsangehörigkeit des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers in einer für das Finanzamt nachprüfaren Form zu dokumentieren.

(2) Bei der Veranlagung des Schuldners zur Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) und bei Außenprüfungen, die bei dem Schuldner vorgenommen werden, ist auch zu prüfen, ob die Steuern ordnungsmäßig einbehalten und abgeführt worden sind.

§ 73e EStDV

Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer von Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 1 und 7 des Gesetzes

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 1270; BStBl. I 2000, 595),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

¹Der Schuldner hat die innerhalb eines Kalendervierteljahrs einbehaltene Steuer von Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 1 des Gesetzes unter der Bezeichnung „Steuerabzug von Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes“ jeweils bis zum zehnten des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das für seine Besteuerung nach dem Einkommen zuständige Finanzamt (Finanzkasse) abzuführen; stimmen Betriebs- und Wohnsitzfinanzamt nicht überein, so ist die einbehaltene Steuer an das Betriebsfinanzamt abzuführen. ²Bis zum gleichen Zeitpunkt hat der Schuldner dem nach Satz 1 zuständigen Finanzamt eine Steueranmeldung über den Gläubiger,

die Höhe der Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 1 des Gesetzes, die Höhe und Art der von der Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs abgezogenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten und die Höhe des Steuerabzugs zu übersenden.³Satz 2 gilt entsprechend, wenn ein Steuerabzug auf Grund der Vorschrift des § 50a Abs. 2 Satz 3 oder Abs. 4 Satz 1 des Gesetzes nicht vorzunehmen ist oder auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist.⁴Die Steueranmeldung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg zu übermitteln nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung vom 28. Januar 2003 (BGBl. I S. 139), geändert durch die Verordnung vom 20. Dezember 2006 (BGBl. I S. 3380), in der jeweils geltenden Fassung.⁵Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist die Steueranmeldung vom Schuldner oder von einem zu seiner Vertretung Berechtigten zu unterschreiben.⁶Ist es zweifelhaft, ob der Gläubiger beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, so darf der Schuldner die Einbehaltung der Steuer nur dann unterlassen, wenn der Gläubiger durch eine Bescheinigung des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seines Einkommens zuständigen Finanzamts nachweist, dass er unbeschränkt steuerpflichtig ist.⁷Die Sätze 1, 2, 4 und 5 gelten entsprechend für die Steuer nach § 50a Abs. 7 des Gesetzes mit der Maßgabe, dass die Steuer an das Finanzamt abzuführen und bei dem Finanzamt anzumelden ist, das den Steuerabzug angeordnet hat.

Autorin: Dr. Julia **Wilhelm**, Regierungsoberrätin,
Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

Schrifttum: Grams/Schön, Die Künstlerbesteuerung nach dem Referentenentwurf des BMF und dem Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2009, IStR 2008, 656; Holthaus, Geänderter Steuerabzug nach § 50a EStG ab 2009 – Großmaß an Entlastung und Vereinfachung mit kleinen Tücken, DSz 2008, 741; Jahn, JStG 2009 – Neuregelung des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50a EStG, PIStB 2008, 143; Jahn, JStG 2009 – Neue Vorschriften bei der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen, PIStB 2008, 199; Kempermann, Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Künstler und Sportler – Zur geplanten Neuregelung der §§ 50, 50a EStG, FR 2008, 591; Nacke, Die einkommensteuerlichen Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009, DB 2008, 2792; Ortman-Babel/Stelzer/Zipfel, Übersicht über die wesentlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2009 – Regierungsentwurf, BB 2008, 1760; Rüping, Anpassung des Steuerrechts an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union durch Änderung der §§ 50, 50a EStG im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009, IStR 2008, 575; Brockmann/Hörster, Steuergesetze verkündet – Änderungen bei der Einkommensteuer, NWB 5/2009, 280; Lüdicke, Die mangelnde Abstimmung von Steuerabzug nach § 50a EStG i.d.F. des JStG 2009 und beschränkter Steuerpflicht, IStR 2009, 206; Melchior, Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4.

Kompaktübersicht

Grundinformation: Die umfangreichen Änderungen des § 50a bezwecken insbes. die Anpassung der Vorschrift an die Anforderungen des EuGH. Dabei wurde am StAbzugsverfahren festgehalten, um die Besteue-

J 08-1

zung bestimmter Einkünfte beschränkt Stpfl. zu gewährleisten. Die wichtigsten Änderungen bestehen darin, dass

- die bislang auf die Abs. 1–4 verteilten Einzelatbestände für den StAbzug nun in Abs. 1 zusammengefasst werden;
- der StAbzug auf Einkünfte iSd. Abs. 1 mit Ausnahme der Aufsichtsratsvergütungen von 20 % auf 15 % der gesamten Einnahmen gesenkt wird (Abs. 2 Satz 1);
- der Umfang der zu den Einnahmen rechnenden Reisekosten in Abs. 2 Satz 2 neu geregelt wurde;
- nach Abs. 2 Satz 3 kein StAbzug erhoben wird, wenn die Einnahmen 250 € je Darbietung nicht übersteigen,
- die Neuregelung des Abs. 3 es dem Vergütungsgläubiger ermöglicht, BA/WK bereits im StAbzugsverfahren geltend zu machen;
- in Abs. 4 eine Regelung für den Fall der Weitergabe von Vergütungen, die bereits dem StAbzug unterlegen haben, eingeführt wird;
- Abs. 5 an den Wegfall der Unterscheidung zwischen Aufsichtsratsvergütungen und den sonstigen dem StAbzug unterliegenden Einkünften angepasst wird; durch dessen geänderten Satz 5 kann das FA den Vergütungs- und den Steuerschuldner in gleicher Weise in Anspruch nehmen, wenn der StAbzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen wurde.

J 08-2 **Rechtentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2003* s. § 50a Anm. 2.

- ▶ **StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Der StAbzug nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wird ausgedehnt auf Einkünfte aus der Veräußerung von Rechten. Die Erweiterung der Abzugsverpflichtung entspricht der Erweiterung der beschränkten StPflicht in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f. In Abs. 4 Satz 4 und Satz 5 Nr. 4 wird der StAbzugssatz jeweils von 25 % auf 20 % gesenkt.
- ▶ **JStG 2007 v. 13.12.2007** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2, Abs. 4 Sätzen 4 und 5 sowie Abs. 7 Satz 2 wird jeweils die Angabe „vom Hundert“ durch „Prozent“ ersetzt.
- ▶ **UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 4 Satz 4 wird der StAbzugssatz für beschränkt stpfl. Körperschaften auf 15 % gesenkt. Durch die Einfügung von Abs. 4 Satz 6 wird dieser Senkung des StSatzes für die Anwendung des Staffeltarifs in Abs. 4 Satz 5 Rechnung getragen. In Abs. 7 Satz 2 wird der StAbzugssatz für beschränkt Stpfl. Körperschaften ebenfalls auf 15 % gesenkt.
- ▶ **JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wird Halbs. 2 angefügt: Ausnahme von Emissionsberechtigungen im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels.
- ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Infolge der im Bereich der Besteuerung beschränkt Stpfl. erforderlichen Anpas-

sungen an die Rechtsprechung des EuGH wird auch das Abzugsverfahren bei beschränkt Stpfl. in § 50a modifiziert und die Vorschrift neu strukturiert.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Änderungen sind gem. § 52 Abs. 58a erstmals für Vergütungen, die nach dem 31.12.2008 zufließen, anzuwenden. Demzufolge gilt die neue Rechtslage auch für bereits in 2008 erbrachte Leistungen, die erst in 2009 bezahlt werden. Für Zeiträume vor dem 1.1.2009 gelten BMF v. 3.11.2003 (BStBl. I 2003, 553) und v. 5.4.2007 (BStBl. I 2007, 449), die als Reaktion auf die Rspr. des EuGH ergingen und das StAbzugs- sowie StErstattungsverfahren des § 50a aF modifizieren. J 08-3

Grund der Änderungen: Laut Gesetzesbegründung dienen die Änderungen des § 50a der Anpassung der Vorschrift an die Anforderungen der Rspr. des EuGH (BTDrucks. 16/10189, 61). Aufgrund der Rspr. des EuGH und des Vertragsverletzungsverfahrens der EU-Kommission gegen Deutschland stand der Gesetzgeber schon seit langem unter Druck, die Besteuerung von beschränkt Stpfl., insbes. den StAbzug, zu überarbeiten. EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 (Gerritse, BStBl. II 2003, 859) und v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, BStBl. II 2007, 352) hat die Regelung zum StAbzug für inländ. Einkünfte beschränkt Stpfl. teilweise für mit der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49, 50 EGV) unvereinbar erklärt. Da BMF v. 3.11.2003 (BStBl. I 2003, 553) und v. 5.4.2007 (BStBl. I 2007, 449) nur eine Übergangslösung darstellen, war eine Änderung des EStG unumgänglich. J 08-4

Bedeutung der Änderungen: Die aufgrund der europarechtl. Vorgaben notwendigen Anpassungen des StAbzugs hat der Gesetzgeber zum Anlass genommen, § 50a von Grund auf zu reformieren. Dabei wurde an dem StAbzugsverfahren festgehalten, um die gesetzlich vorgesehene Besteuerung bestimmter Einkünfte beschränkt Stpfl. zu gewährleisten, die im Veranlagungswege trotz der Möglichkeiten nach der EU-Beitreibungsrichtlinie nicht erreicht werden kann. Der Gesetzgeber sah für die Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung auch keine weniger einschneidende Alternative zum StAbzug. Dies wird zum Teil als unverhältnismäßig angesehen, da dem Gebietsfremden erst über den Vergütungsschuldner eine Reduktion seiner Steuerlast ermöglicht wird, indem er diesem seine BA/WK offenbart (Grams/Schön, IStR 2008, 656 [657]; ähnlich Rüping, IStR 2009 575 [579]). Auch nach der Neufassung des § 50a verbleiben zahlreiche ungeklärte Zweifelsfragen. J 08-5

- **Abs. 1:** Bislang waren die einzelnen Tatbestände für die Verpflichtung zum StAbzug auf die Abs. 1–4 verteilt. Nun werden alle Tatbestände in Abs. 1 zusammengefasst. Dabei wird zum einen die Trennung zwischen den Aufsichtsratsvergütungen mit der besonderen Bezeichnung des StAbzugs als Aufsichtsratssteuer und den sonstigen dem StAbzug unterliegenden Einkünften aufgegeben, zum anderen wird der Einkünftekata-

log an die Besteuerungsrechte des Quellenstaats nach den DBA angepasst. Infolgedessen verringert sich der Umfang der dem StAbzug unterliegenden Einkünfte (BTDrucks. 16/10189, 62). Dementsprechend knüpft der StAbzug nicht mehr an den Status bzw. Beruf des beschränkt Stpfl., sondern an die ausgeübte Tätigkeit an.

- ▷ **Stellungnahme:** Bei der Auslegung der Vorschrift unter Berücksichtigung der Gesetzesbegründung wird nicht deutlich, was der Gesetzgeber durch die Neuordnung des Katalogs der Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, erreichen wollte. Während die DBA die materiellen Besteuerungsrechte der jeweiligen Vertragsstaaten regeln, handelt es sich bei § 50a um eine Verfahrensvorschrift. Wollte man die Vorschriften der beschränkten StPfl. tatsächlich an die Regelungen der deutschen DBA anpassen, hätte Deutschland bzgl. der betroffenen Einkünfte auf sein Besteuerungsrecht verzichten müssen, indem der Katalog der beschränkt stpfl. Einkünfte in § 49 entsprechend angepasst (reduziert) wird (so auch Lüdicke, IStR 2009, 206, und Holthaus, DStZ 2008, 741 [747]). Allein durch die Aufgabe des StAbzugs für bestimmte ausländ. Einkünfte kann dieses Ziel nicht erreicht werden, denn dies führt lediglich dazu, dass in diesen Fällen das Abzugs- durch das Veranlagungsverfahren ersetzt wird. Für den beschränkt Stpfl. entstehen dadurch neue, verfahrensrechtl. Probleme wie etwa die Frage, welches FA für seine Veranlagung örtlich zuständig ist (dazu Grams/Schön, IStR 2008, 656 [659]).
- ▶ **Abs. 2 Satz 1:** Durch die Senkung des StSatzes auf einheitlich 15 % der gesamten Einnahmen (Ausnahme Aufsichtsratsvergütungen: 30 %) wird berücksichtigt, dass ein Abzug von BA/WK für Einkünfte, die nicht in Abs. 3 genannt sind, auch weiterhin nicht vorgesehen ist. Auf diese Weise soll eine im Regelfall mit der Besteuerung eines unbeschränkt Stpfl. vergleichbare Belastung erzielt werden. Zudem kann es aufgrund der in dem neu gefassten § 73e EStDV vorgesehenen Aufzeichnungs- und Nachweispflichten und dem Haftungsrisiko für den Vergütungsschuldner von Interesse sein, an dem insoweit einfacheren Bruttoabzugsverfahren festzuhalten (BTDrucks. 16/10189, 62f.).
- ▷ **Stellungnahme:** Da die Herabsetzung des StSatzes auf 15 % der Bruttovergütung unabhängig davon gilt, ob der ausländ. Vergütungsgläubiger eine natürliche oder juristische Person ist, wird der Bruttosteuersatz für natürliche Personen auf das idR niedrigere Niveau der juristischen Personen gesenkt und ist insoweit nicht zu beanstanden.
- ▶ **Abs. 2 Satz 2:** Als nicht zu den Einnahmen zählende Vergütungen wurden Reisekostenerstattungen auf die Höhe der tatsächlichen Kosten und Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand auf die Pauschbeträge des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 begrenzt. Dadurch wird gewährleistet, dass beschränkt Stpfl. in Bezug auf die stl. Behandlung dieser Leistungen nicht

besser stehen als unbeschränkt Stpfl., bei denen die entsprechende Begrenzung ebenfalls gilt (BTDrucks. 16/11108, 28).

- ▶ **Abs. 2 Satz 3:** Nach dieser Regelung wird ein StAbzug bei Darbietungen iSd. Abs. 1 Nr. 1 weiterhin nicht erhoben, wenn die Einnahmen 250 € je Darbietung nicht übersteigen, wohingegen der sog. Staffeltarif entfällt. Aufgrund der Hinzufügung des Tatbestandsmerkmals „je Darbietung“ ist nunmehr eindeutig geregelt, dass die Freigrenze nicht tages- und veranstalterbezogen, sondern je Veranstaltung anzuwenden ist. Der Gesetzgeber sah aufgrund der Senkung des StSatzes, der Herausnahme von besonders gewährten Reisekosten aus der Bemessungsgrundlage und der Geringfügigkeitsgrenze keine Notwendigkeit, an dem Staffeltarif für geringfügige Einkünfte festzuhalten.
- ▷ **Stellungnahme:** Insbes. bei Anwendung des Nettosteuersatzes von 30 % kann es bei beschränkt Stpfl. mit geringfügigen Einkünften gegenüber unbeschränkt Stpfl. zu einer höheren StBelastung kommen, die bei Beibehaltung des Staffeltarifs vermieden bzw. abgemildert worden wäre.
- ▶ **Abs. 3:** In den Fällen des § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 soll die Neuregelung des Abs. 3 es dem Vergütungsgläubiger ermöglichen, BA/WK bereits im StAbzugsverfahren geltend zu machen. Hiermit setzt der Gesetzgeber das Urteil des EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, BStBl. II 2007, 352) um. Darin hat der EuGH festgestellt, dass es mit dem EGV nicht vereinbar ist, wenn im StAbzugsverfahren für beschränkt Stpfl. die im unmittelbaren Zusammenhang mit der inländ. Tätigkeit stehenden BA des beschränkt Stpfl., die er dem Vergütungsschuldner mitgeteilt hat, nicht geltend gemacht werden können. Da nach der Konzeption des Abs. 2 Aufwendungen grds. bereits in pauschalierter Form durch den Ansatz des niedrigen StSatzes von 15 % berücksichtigt werden, führt der Abzug tatsächlicher Ausgaben nach Abs. 3 zu einem StSatz von 30 % bei natürlichen Personen und 15 % bei juristischen Personen. Dadurch soll eine angemessene Besteuerung gewährleistet werden, die in Bezug auf den StSatz der Besteuerung eines unbeschränkt Stpfl. nahe kommt (BTDrucks. 16/10189, 63).
- ▷ **Stellungnahme:** Unklar ist, was der Gesetzgeber unter „in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang“ mit den Einnahmen stehenden BA/WK versteht. Dies wird in der Praxis dazu führen, dass inländ. Vergütungsschuldner aufgrund ihres Haftungsrisikos nach Abs. 5 (s. Anm. J 08-13) bzgl. der zu wenig einbehaltenen Steuer diesen unbestimmten Rechtsbegriff zum Nachteil des Vergütungsgläubigers eher eng auslegen werden.
- ▷ **Europarechtliche Bedenken:** Fraglich ist, ob das Erfordernis, die BA/WK in einer für das FA nachprüfaren Form nachzuweisen, mit der Rspr. des EuGH vereinbar ist. EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 (FKP Scorpio Kon-

zertproduktionen GmbH, BStBl. II 2007, 352) und nachfolgend BFH v. 18.9.2007 – I R 15/05 (BStBl. II 2008, 332) hatten bisher nur verlangt, dass die Aufwendungen dem Vergütungsschuldner „mitgeteilt“ sein müssen. Daher wird teilweise vertreten, dass alternativ auch eine Glaubhaftmachung der BA/WK durch den Vergütungsgläubiger selbst, wie sie in anderen EU-Mitgliedstaaten (zB Großbritannien und den Niederlanden) vorgesehen ist, möglich sein sollte (Grams/Schön, IStR 2008, 656 [657] und Rüping, IStR 2008, 575 [579]). Bedenklich ist auch, dass das Erfordernis des Nachweises der BA/WK in einer für das FA nachprüfbaren Form dazu führen kann, dass der Vergütungsgläubiger dem Vergütungsschuldner Geschäftsbeziehungen, Kalkulationen und andere Geschäftsgeheimnisse preisgeben muss, um von dem BA/WK-Abzug profitieren zu können (Rüping, IStR 2008, 575 [579]). Andererseits ist zu bedenken, dass die bloße Mitteilung der BA/WK eine für das deutsche Steuerrecht ungewöhnlich niedrige Nachweisschwelle darstellt, die einen Vorteil des beschränkt Stpfl. gegenüber dem unbeschränkt Stpfl. darstellen würde (Nacke, DB 2008, 2792 [2800]).

Berücksichtigt man, dass unbeschränkt Stpfl. erst ab einem zu versteuernden Einkommen iHv. ca. 70 000 € mit einem Durchschnittssteuersatz von 30 % belastet sind, ist eine Durchschnittsteuer von 30 % immer noch sehr hoch (aA Nacke, DB 2008, 2792 [2800]). Gerade beschränkt Stpfl. mit Einkünften über 250 €, aber unter 70 000 € werden dadurch gegenüber unbeschränkt Stpfl. deutlich schlechter gestellt (Grams/Schön, IStR 2008, 656 [658]). Während bei beschränkt stpfl. natürlichen Personen der Bruttosteuersatz die Hälfte des Nettosteuersatzes beträgt, gilt für beschränkt stpfl. juristischen Personen ein einheitlicher StSatz von 15 %. Der Gesetzgeber geht unverständlicherweise wohl davon aus, dass juristische Personen keine nach Abs. 3 Satz 1 berücksichtigungsfähigen BA haben, sonst hätte der Bruttosteuersatz deutlich unter 15 % liegen müssen (so auch Holthaus, DStZ 2008, 741 [745]).

Das Veranlagungsverfahren ersetzt das bisherige vereinfachte Erstattungsverfahren beim BZSt. und gilt nach Satz 2 im Gegensatz zu der vorübergehenden Regelung der FinVerw. (BMF v. 3.11.2003, BStBl. I 2003, 553) nur für Stpfl., die Staatsbürger eines EU- oder EWR-Staats sind und in einem solchen Staat ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Demzufolge haben Personen mit Wohnsitz und/oder Staatsangehörigkeit außerhalb der EU/des EWR kein Veranlagungswahlrecht (mehr). Eine Begründung, warum sich der Gesetzgeber zu dieser Einschränkung des Anwendungsbereichs entschlossen hat, enthält die Gesetzesbegründung nicht.

- **Abs. 4:** Gibt ein beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger (zB Konzertagentur) eine Vergütung iSd. § 50a an einen weiteren beschränkt Stpfl. (zB Künstler) weiter, ist der StAbzug grundsätzlich auf beiden Stufen vor-

zunehmen, da ESt. und KSt. subjektbezogen erhoben werden und bei einem StAbzug von den Nettoeinnahmen die weitergereichten Vergütungen bereits als BAWK berücksichtigt werden konnten. Wird der StAbzug dagegen von den Bruttoeinnahmen vorgenommen, kann der Vergütungsschuldner vom StAbzug absehen, da es sonst zu einer unangemessenen Erhöhung der Bemessungsgrundlage für den StAbzug kommen würde (BTDrucks. 16/10189, 63). Folgerichtig lebt die Verpflichtung zum StAbzug auf der zweiten Stufe wieder auf, wenn die Steuer auf der ersten Stufe im Nachhinein ganz oder teilweise erstattet wird oder der Vergütungsgläubiger die weitergeleitete Vergütung bei der Veranlagung als BAWK berücksichtigt (BTDrucks. 16/10189, 63; s. zu den Auswirkungen im Einzelnen Anm. J 08-12).

- ▶ **Abs. 5:** Diese Regelung wird an den Wegfall der Unterscheidung zwischen der Aufsichtsratssteuer und den sonstigen dem StAbzug unterliegenden Einkünften angepasst. Des Weiteren wird in Satz 5 für die Inanspruchnahme des StSchuldners (Vergütungsgläubiger) für die Steuer auf dessen Wissen von der nicht ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abführung der Steuer als Voraussetzung verzichtet. Mit dieser Neuregelung kann das FA den Vergütungsschuldner und den beschränkt stpfl. Steuerschuldner in gleicher Weise für die Steuer in Anspruch nehmen, wenn der StAbzug nicht vorschriftsmäßig vorgenommen worden ist (BTDrucks. 16/10189, 63).
- ▶ **Abs. 6, 7:** Diese Vorschriften enthalten lediglich redaktionelle Anpassungen an die Neufassung des § 50a (BTDrucks. 16/10189, 63).

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Nr. 1 (Im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen)

Der Gesetzgeber hat in Abs. 1 die Einkünfte abschließend aufgezählt, für die bei beschränkt Stpfl. die ESt. im Wege des StAbzugs erhoben wird. J 08-6

Abs. 1 Nr. 1 entspricht weitgehend Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 aF (s. § 50a Anm. 55 ff.), so dass dem StAbzug weiterhin Einkünfte aus inländ. künstlerischen, sportlichen, artistischen und ähnlichen Darbietungen unterliegen. Der Begriff der Darbietungen wurde allerdings um „unterhaltende“ Darbietungen“ erweitert. Diese Erweiterung entspricht den Änderungen in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d und Nr. 9 (s. § 49 Anm. J 08-5). Damit werden alle Darbietungseinkünfte vom StAbzug erfasst, unabhängig davon, ob sie ein künstlerisches, sportliches oder artistisches Niveau erreichen. Für die Begründung der StAbzugsverpflichtung reicht es aus, dass das Publikum un-

terhalten wird (Holthaus, DStZ 2008, 741). Damit fallen nicht nur Konzerte, Ausstellungen, Theateraufführungen, Turniere und Wettkämpfe in den Anwendungsbereich der Vorschrift, sondern auch Talkshows, Quizsendungen, Ritterspiele, Lasershows, die Tätigkeit von ausländ. DJs in Discotheken. Ausgenommen sind jedoch wissenschaftliche Vorträge und Seminare, wobei die Abgrenzung zur unterhaltenden Darbietung im Einzelfall schwierig sein kann.

Beispiel: Ein bekannter Extremsportler hält im Rahmen eines Führungskräfte-seminars einen Vortrag über „Risiko und Herausforderung“, bei welchem er seine Erfahrungen als Sportler einfließen lässt. Es handelt sich um inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 3, die uE dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 unterliegen, da der Vortragende idR nicht wegen seiner wissenschaftlichen Expertise, sondern wegen seiner persönlichen Erfahrungen als Redner eingeladen wird und der Unterhaltungswert aufgrund der Schilderung persönlicher Erfahrungen im Vordergrund steht.

Aufgrund der Ergänzung des § 49 Abs. 1 Nr. 9, auf den Abs. 1 Nr. 1 verweist, gilt die Abzugsverpflichtung nunmehr unabhängig davon, ob der beschränkt Stpfl. mit seiner Tätigkeit gewerbliche Einkünfte erzielt. Dies entspricht der Regelung in den DBA (Art. 17 OECD-MA), da es danach nicht auf den Status des beschränkt Stpfl. als Künstler, Sportler oder Artist ankommt, sondern auf den unterhaltenden Charakter der Darbietung selbst (OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484). Ab 2009 unterliegt demnach jede inländ. Darbietung mit Unterhaltungscharakter dem StAbzug und zwar unabhängig davon, ob es sich um künstlerische, gewerbliche oder sonstige Einkünfte des beschränkt Stpfl. handelt.

Nach Abs. 1 Nr. 1 Halbs. 2 ist der StAbzug wie bisher nicht vorzunehmen, wenn es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt, die nach § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der LSt. unterliegen.

■ Absatz 1 Nr. 2 (Einkünfte aus der inländischen Verwertung von Darbietungen)

J 08-7 Die Vorschrift wurde neu gefasst. Nach ihrem Wortlaut unterliegen Einkünfte aus der inländ. Verwertung von Darbietungen iSd. Abs. 1 Nr. 1 dem StAbzug. Da Abs. 1 Nr. 1 den StAbzug davon abhängig macht, dass die Darbietung im Inland ausgeübt wird, unterliegen dem StAbzug nach Abs. 1 Nr. 2 nur noch die Einkünfte aus der inländ. Verwertung einer im Inland ausgeübten Darbietung. Dagegen entfällt der StAbzug für die inländ. Verwertung ausländ. Darbietungen. Mit dieser Änderung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass Deutschland als Quellenstaat für diese Einkünfte nach den DBA (Art. 17 OECD-MA) regelmäßig kein Besteuerungsrecht hat. An dieser Stelle zeigt sich die in Anm. J 08-5 dargestellte fehlende Abstimmung der Vorschriften über die beschränkt stpfl. Einkünfte nach § 49 mit

dem Steuerungsrecht des Quellenstaats nach den DBA und dem StAbzug nach dieser Vorschrift. Denn die inländ. Verwertung einer ausländ. Darbietung gehört zwar weiterhin zu den beschränkt stpfl. inländ. Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d; lediglich die Verpflichtung zum StAbzug löst dieser Tatbestand nicht mehr aus. Entsprechendes gilt für die Verwertung inländ. Darbietungen durch einen beschränkt Stpfl. im Ausland (s. § 50a Anm. 540). Nach dem Gesetzeswortlaut sind danach beschränkt Stpfl., die in einem Staat ihren Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat, zur Abgabe einer StErklärung verpflichtet und die Verwertungseinkünfte werden von dem örtlich zuständigen FA im Wege der Veranlagung besteuert. Dies führt zu verfahrensrechtl. Problemen, wie etwa dem, welches FA für die Veranlagung örtlich zuständig ist. Zum anderen besteht in diesen Fällen die Gefahr eines Vollzugsdefizits, da der betroffene Personenkreis möglicherweise seine Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung nicht kennt und im Gesetz keine entsprechende Hinweispflicht des Vergütungsschuldners verankert wurde.

Beispiel: Im deutschen Fernsehen wird das im Ausland veranstaltete Konzert einer ausländ. Künstlergruppe live übertragen. Einer der Künstler hat seinen Wohnsitz in einem Staat, mit dem Deutschland kein DBA abgeschlossen hat.

Bei der von dem Fernsehsender an die Künstlergruppe gezahlten Vergütung handelt es sich um inländ. Einkünfte aus einer inländ. künstlerischen Tätigkeit iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 3, die aber nach Abs. 1 Nr. 2 nicht mehr dem StAbzug nach § 50a unterliegen. Der Fernsehsender kann die Vergütung abzugsteuerfrei an die beschränkt stpfl. Künstler auszahlen. Sofern einzelne Künstler in einem Nicht-DBA-Staat ansässig sind, müssen sie ihre Verwertungseinkünfte bei dem örtlich zuständigen FA im Inland erklären.

Werkschaffende Künstler: Die Einkünfte sog. werkschaffender Künstler unterliegen nicht mehr (vgl. § 50a Abs. 4 Nr. 2 aF) dem StAbzug, obwohl sie nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 als inländ. Einkünfte zu qualifizieren sind. Unter werkschaffenden Künstlern versteht man Künstler, deren künstlerische Tätigkeit nicht aus einer Darbietung oder einer vortragenden Tätigkeit besteht, sondern die ein Werk (zB Bild, Statue oder Film) erstellen (vgl. OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484; BFH v. 18.7.2001 – I R 26/01, BStBl. II 2002, 410). Dazu zählen zB Maler, Bildhauer, Fotografen, (Film-, Theater-) Regisseure, Choreografen, Bühnenbildner, Komponisten und Schriftsteller. Auch diese Änderung erfolgte als Anpassung an die Bestimmungen in Art. 17 OECD-MA (s. Anm. J 08-5).

Damit unterliegen nur noch Künstler, die ihre Einkünfte durch Darbietungen im Inland erzielen, dem StAbzug.

Beispiel 1: Ein ausländ. Künstler verkauft bei einer Ausstellung im Inland ein Bild. Der Künstler erzielt inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 3 aus selbständiger Arbeit als Künstler, die im Inland verwertet wird. Die Einkünfte unterliegen jedoch nicht dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 2, da Gegenstand der Verwertung das Werk des Künstlers und keine Darbietung ist.

Beispiel 2: Ein ausländ. Künstler baut als besondere Attraktion in einem Museum drei Tage lang eine Videoinstallation auf. Die Videoinstallation veräußert er danach dem Museum. Er erhält eine Gesamtvergütung von 20 000 €.

Der ausländ. Künstler erzielt mit dem Aufbau und der Veräußerung der Videoinstallation inländ. Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3. Da die Vergütung für den Aufbau als künstlerische Darbietung dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 unterliegt, während die Veräußerung der Videoinstallation die Verwertung des geschaffenen Werks darstellt, die nicht dem StAbzug unterliegt, ist die Gesamtvergütung entsprechend aufzuteilen.

Zu beachten ist, dass die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten nach Abs. 1 Nr. 3 nach wie vor dem StAbzug unterliegt (s. Anm. J-08-8). Die Abgrenzung zwischen den Einkünften der werkschaffenden Künstler und der Rechteüberlassung ist wegen des Haftungsrisikos für den Vergütungsschuldner nach Abs. 5 wichtig und in der Praxis nicht immer einfach vorzunehmen.

Beispiel: Ein ausländ. Komponist räumt einem Musicalveranstalter für ein Entgelt von 100 000 € das Recht ein, sein neues Musical die nächsten drei Jahre im Inland aufführen zu dürfen. Der Künstler erzielt inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 3, für die gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 die Verpflichtung des inländ. Veranstalters zum StAbzug besteht, da Rechte zur Nutzung überlassen werden. Je nach DBA kann der Künstler jedoch eine Reduzierung der Höhe des StAbzugs erreichen.

■ Absatz 1 Nr. 3 (Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten)

J 08-8 Die Vorschrift entspricht weitgehend § 50a Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 aF, allerdings mit der Einschränkung, dass Einkünfte aus der Überlassung von beweglichen Sachen im Inland und die Veräußerung von Rechten durch beschränkt Stpfl. einschließlich der Emissionsberechtigungen im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels nicht mehr dem StAbzug unterliegen. Die Anwendung des StAbzugsverfahrens wird nunmehr auf Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten beschränkt (s. § 50a Anm. 95 ff.). Vergütungen für die Nutzung von Sachen gehören jedoch weiterhin zu den beschränkt stpfl. Einkünften iSd. § 49, die nur noch im Wege der Veranlagung besteuert werden. Danach entfällt der StAbzug bei grenzüberschreitendem Vermieten von allen beweglichen materiellen WG. Entsprechendes gilt für Einkünfte aus der Veräußerung von Rechten. Diese zählen weiterhin zu den beschränkt stpfl. Einkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f (kritisch Lüdicke, IStR 2009, 206 [207]), allerdings ist auch diesbezüglich die Verpflichtung des Vergütungsschuldners zum StAbzug entfallen. Damit entspricht die Vorschrift wieder der Rechtslage, die vor dem VZ 2007 galt. Der Gesetzgeber begründete die Änderung mit der Notwendigkeit der Angleichung der Vorschrift an die abkommensrechtl. Besteuerungsrechte (s. Anm. J 08-5), wonach Deutschland als Quellenstaat regelmäßig kein Be-

steuerungsrecht für die Einkünfte aus der Veräußerung von Rechten hat (Art. 13 OECD-MA). Die StAbzugsverpflichtung bzgl. der Einkünfte aus der Veräußerung von Rechten hatte zu hohem administrativem Aufwand aufgrund der vom BZSt. zu erteilenden Freistellungsbescheinigungen bzw. zu erstattenden Steuern geführt (OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484). Die Abgrenzung der Nutzungsüberlassung von Sachen und der Veräußerung von Rechten, die nicht (mehr) dem StAbzug unterliegen, von der Nutzungsüberlassung von Rechten, die weiterhin dem StAbzug unterliegen, kann im Einzelfall Probleme bereiten und ist für den Vergütungsschuldner in den Fällen, in denen kein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des beschränkt Stpfl. besteht, nicht ohne Risiko, haftet er doch nach Abs. 5 für die Einbehaltung der Steuer (zur Abgrenzung zwischen der Veräußerung von Rechten und der Überlassung des Rechts auf Nutzung von Rechten s. § 50a Anm. 99f.; § 49 Anm. 621, 932f.). Für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten, insbes. Urheberrechten, gewerblichen Schutzrechten und Persönlichkeitsrechten sowie Know-how hat der Gesetzgeber am StAbzug festgehalten, da Deutschland für diese Einkünfte im Lizenzartikel (Art. 12 OECD-MA) vieler DBA ein Quellensteuereinbehalt zugestanden wird (zu den Entlastungsmöglichkeiten bis zur Höhe des Quellensteuersatzes des jeweiligen DBA s. § 50d Anm. 15 und 35).

■ **Absatz 1 Nr. 4 (Einkünfte für die Überwachung der Geschäftsführung – Aufsichtsratsvergütungen)**

Am StAbzug auf Aufsichtsratsvergütungen wurde festgehalten; die Regelungen wurden nur redaktionellen Änderungen unterworfen; insbes. spricht das Gesetz nicht mehr von Aufsichtsratssteuer.

J 08-9

■ **Absatz 2 (Höhe des Steuerabzugs)**

Während es für Aufsichtsratsvergütungen (Abs. 1 Nr. 4) bei einem StSatz von 30 % der gesamten Einnahmen bleibt, beträgt der StSatz in den übrigen Fällen des Abs. 1 15 % der gesamten Einnahmen (Abs. 2 Satz 1; zum Begriff der gesamten Einnahmen vgl. § 50a Anm. 116). Ersetzt der Vergütungsschuldner zusätzlich Reisekosten wie Tagesgelder, Fahrt- und Übernachtungsauslagen, so sind diese nur in der Höhe als Einnahmen anzusetzen, in der sie die tatsächlichen Kosten und die Vergütungen für Pflegeaufwand die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 übersteigen. Damit gehören sämtliche vom Vergütungsschuldner übernommenen Fahrt-, Flug- und Übernachtungskosten nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für den StAbzug. Auch die Vergütungen für Pflegeaufwand

J 08-10

aufwand in Höhe der Pauschbeträge erhöhen die Bemessungsgrundlage nicht. Dies stellt eine erhebliche Verbesserung gegenüber § 50a Abs. 4 Satz 2 aF dar, der eine Einbeziehung dieser Auslagen in die Bemessungsgrundlage für den StAbzug vorsah. Eine entsprechende Aufteilung der Gesamtvergütung in Gage und Reisekosten ist daher zweckmäßig (Holthaus, DStZ 2008, 741 [744]).

Beispiel: Eine deutsche Großstadt schließt mit einem russischen Konzertveranstalter einen Vertrag über den Auftritt eines russischen Streichquartetts im Konzerthaus der Stadt ab. Die Gage für das Streichquartett beträgt 10000 €. Daneben hat sich die Stadt verpflichtet, die tatsächlichen Flug- und Hotelkosten (drei Übernachtungen mit Frühstück) von 2500 € zu übernehmen und den Künstlern jeweils ein Tagegeld von je 50 € zu bezahlen. Die Abwesenheit der Künstler betrug am An- und Abreisetag 14 Stunden, am zweiten Tag 24 Stunden. Die Bemessungsgrundlage für den StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2:

Gage	10000 €
Tatsächl. gezahlter Verpflegungsmehraufwand: $12 \times 50 \text{ €} = 600 \text{ €}$	
Verpflegungsmehraufwand gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5:	
$8 \times 12 \text{ €} + 4 \times 24 \text{ €} = 192 \text{ €}$	0 €
als Einnahme anzusetzende Verpflegungsmehraufwendungen	408 €
Bemessungsgrundlage für den StAbzug	10408 €

Bei Darbietungen iSd. Abs. 1 Nr. 1 wird ein StAbzug nicht erhoben, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 € nicht übersteigen. Aus dem Wortlaut ergibt sich uE, dass die Freigrenze nicht tages- und veranstalterbezogen, sondern für die einzelne Darbietung anzuwenden ist (OFD Karlsruhe v. 14.1. 2009, DStR 2009, 484; kritisch Holthaus, DStZ 2008, 741 [744]).

Beispiel: Ein Musiker aus Frankreich hält vormittags in einer deutschen Stadt einen öffentlich zugänglichen Meisterkurs (Unterricht) für begabte Jungmusiker in der Musikschule der Stadt, wofür er von der Stadt 250 € Vergütung erhält. Abends gibt er im Konzerthaus ein Galakonzert, für welches er ebenfalls von der Stadt als Veranstalter ein Entgelt von 2000 € erhält. Für die erste Veranstaltung (Meisterkurs) ist kein StAbzug durchzuführen.

Da es nach der Neufassung für die Anwendung der Freigrenze nicht darauf ankommt, dass der Vergütungsgläubiger die Darbietung ausübt, gilt sie in jedem Fall auch für Vergütungsgläubiger, die die Darbietung nicht selbst erbringen, zB Konzertveranstalter. Dies wurde jedoch bereits für die Vorgängerregelung vertreten (vgl. § 50a Anm. 122).

Liegt ein Honorar über der Freigrenze von 250 €, ist infolge der Abschaffung des Staffeltarifs der Steuersatz von 15 % auf die gesamten Einnahmen anzuwenden.

■ Absatz 3 (Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug)

J 08-11 Die Möglichkeit, BA/WK abzuziehen, stellt die wesentliche Neuerung des § 50a dar und ist von besonderem praktischem Interesse. Der BA/WKAbzug ist nunmehr bei folgenden Einkünften möglich:

- im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen (Abs. 1 Nr. 1),
- Einkünfte aus der inländ. Verwertung von Darbietungen (Abs. 1 Nr. 2),
- Einkünfte für die Überwachung der Geschäftsführung (Aufsichtsratsvergütungen, Abs. 1 Nr. 4).

Für Einkünfte aus Vergütungen für die Nutzungsüberlassung von Rechten iSd. Abs. 1 Nr. 3 ist eine Berücksichtigung von BA/WK weiterhin ausgeschlossen.

In unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einnahmen müssen die BA/WK stehen, wobei weder das Gesetz noch die Gesetzesbegründung erläutert, was hierunter zu verstehen ist. Auch die ersten Stimmen aus der FinVerw. zu der Neuregelung äußern sich hierzu nicht (OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484 [485]). Gemeinkosten dürfen nach der bisherigen Verwaltungsauffassung nicht zu den abziehbaren BA/WK gehören (vgl. BMF v. 5.4.2007, BStBl. I 2007, 449; so auch Rüping, IStR 2008, 575 [581]), während sämtliche Reisekosten, sofern sie nicht vom Vergütungsschuldner erstattet wurden, abziehbar sind. Daneben müssen uE aber auch weitere Kosten, die im Zusammenhang mit der inländ. Darbietung angefallen sind, abziehbar sein. Dazu gehören Kosten der Ausrüstung, die für die Darbietung erforderlich ist (Kostüme, Sportgeräte), Werbeaufwand, der (Personal-) Aufwand für die Organisation der Darbietung und die Betreuung des Darbietenden sowie die Sicherheitsmaßnahmen vor Ort. Aufwendungen, die im Ansässigkeitsstaat des beschränkt Stpfl. für die Organisation der Veranstaltung oder die Betreuung des Darbietenden entstanden sind, stehen dagegen uE nicht im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der inländ. Darbietung. Denn das Erfordernis des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs verlangt uE im Hinblick auf die Tatsache, dass die beschränkte StPfl. an Vorgänge im Inland anknüpft, auch einen räumlichen Zusammenhang mit der inländ. Darbietung (aA Grams/Schön, IStR 2008, 656 [657]). Die Unsicherheit, welche BA/WK die Bemessungsgrundlage für den StAbzug mindern können, wird in der Praxis dazu führen, dass Vergütungsschuldner das Erfordernis des „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs“ eher restriktiv auslegen werden, um das Haftungsrisiko nach Abs. 5 möglichst gering zu halten.

In einer für das Finanzamt nachprüfbarer Form müssen die BA/WK vom beschränkt Stpfl. nach Abs. 3 Satz 1 nachgewiesen werden. Diesbezüglich hat der Gesetzgeber in dem ebenfalls neu gefassten § 73d EStDV ausgeführt, dass der Vergütungsschuldner besondere Aufzeichnungen zu führen hat. Aus den Aufzeichnungen müssen sich neben Name und Wohnung des beschränkt stpfl. Vergütungsgläubigers, der Höhe und des Zuflusszeitpunkts der Vergütungen und der Höhe und des Zeitpunkts der Abführung der einbehaltenen Steuer auch die Höhe und Art der von der Bemessungsgrundlage des StAbzugs abgezogenen BA/WK ergeben.

§ 73d Abs. 1 Satz 3 EStDV nF wiederholt den Gesetzeswortlaut und verlangt eine Dokumentation der BA/WK „in einer für das Finanzamt nachprüfaren Form“, ohne näher zu erläutern, was hierunter zu verstehen ist. UE können keine anderen Nachweiserfordernisse gemeint sein als die, die für den BA/WKAbzug nach den §§ 4, 9 gelten (s. § 4 Anm. 735 ff.; § 9 Anm. 54 f.; glA Nacke, DB 2008, 799 [800]; vgl. auch BMF v. 5.4.2007, BStBl. I 2007, 449).

Vom Vergütungsschuldner übernommene Betriebsausgaben/Werbungskosten können nach Abs. 3 Satz 1 ebenfalls bei der Bemessungsgrundlage für den StAbzug berücksichtigt werden. Es handelt sich um die Fälle, in denen der Vergütungsschuldner dem beschränkt Stpfl. aufgrund einer Aufstellung von Reisekosten uä. Aufwandsersatz zahlt. Auch wenn sich das og. Nachweiserfordernis nach dem Gesetzeswortlaut nicht auf diese Fallkonstellation erstreckt, stellt § 73d Abs. 1 Satz 3 EStDV klar, dass in (allen) Fällen des Abs. 3 die von der Bemessungsgrundlage des StAbzugs abgezogenen BA/WK in einer für das FA nachprüfaren Form zu dokumentieren sind (glA Nacke, DB 2008, 799 [800]).

Nur Staatsangehörige eines EU/EWR-Staats mit dortigem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt sind zum BA/WKAbzug berechtigt. Nach § 73d Abs. 1 Satz 3 EStDV hat der Vergütungsschuldner die Staatsangehörigkeit des beschränkt stpfl. Gläubigers in einer für das FA nachprüfaren Form zu dokumentieren. Die Nachweiserfordernisse beziehen sich erstaunlicherweise nicht auf den Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt des beschränkt Stpfl. (glA Brockmann/Hörster, NWB 2009, 280 [290]). Womöglich handelt es sich um ein Versehen des Verordnungsgebers, zumal der Nachweis durch Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung des FA des Ansässigkeitsstaats einfach zu erbringen wäre. Allerdings hat der Vergütungsschuldner die Wohnung des Vergütungsgläubigers nach § 73d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStDV zumindest aufzuzeichnen. Der Nachweis, dass der beschränkt Stpfl. Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats ist, kann bei natürlichen Personen durch eine Kopie des Personalausweises/Reisepasses geführt werden.

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften: Nach Abs. 3 Satz 3 gilt dies entsprechend bei einer beschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 32 Abs. 4 KStG nF. Hierunter fallen beschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen iSd. § 2 Nr. 1 KStG, die nach den Rechtsvorschriften eines EU/EWR-Staats gegründete Gesellschaften iSd. Art. 48 EGV oder des Art. 34 EWR sind und deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet. Daneben fallen auch Europäische Gesellschaften sowie Europäische Genossenschaften in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Ob und wie in diesen Fällen ein Nachweis über die Ansässigkeit der Gesellschaft geführt werden soll, ergibt sich auch aus § 73d EStDV nicht.

Steuersatz: Nach Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 beträgt der StSatz 30 %, wenn der Vergütungsgläubiger eine natürliche Person ist, und 15 %, wenn der Vergütungsgläubiger eine beschränkt stpfl. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist. Bei natürlichen Personen führen daher nur BA/WK iHv. mehr als 50 % der Bruttoeinnahmen zu einer Minderung des StAbzugs; zur europarechtl. Beurteilung s. Anm. J 08-5. Da Brutto- und Nettosteuersatz bei beschränkt stpfl. Körperschaften identisch sind, wirkt sich bei diesen jeder Euro, der als BA geltend gemacht wird, steuermindernd aus.

■ Absatz 4 (Steuerabzug auf der zweiten Stufe)

Abs. 4 regelt die Fälle, in denen die Vergütung eines beschränkt stpfl. Gläubigers (zB Konzertveranstalter) an einen weiteren beschränkt stpfl. Gläubiger ganz oder teilweise (zB Musiker) weitergereicht wird. Grundsätzlich sind beide beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger zum StAbzug verpflichtet, dh. der StAbzug erfolgt auf zwei Stufen. Nach Abs. 4 Satz 2 ist ein ausländ. Vergütungsgläubiger nicht mehr verpflichtet, selbst einen (weiteren) StAbzug (zweite Stufe) einzubehalten, wenn sein eigenes Honorar bereits dem StAbzug unterworfen und der StAbzug nach Abs. 2 von der Bruttovergütung vorgenommen wurde.

J 08-12

Beispiel 1: Der inländ. Konzertveranstalter K schließt mit der beschränkt stpfl. Konzertagentur A (Einzelunternehmer, natürliche Person) einen Vertrag über ein Konzert im Inland des ebenfalls beschränkt stpfl. Künstlers M ab. A erhält hierfür eine Bruttovergütung von 20000 €. A wiederum zahlt dem Musiker eine Gage von 10000 € und erstattet ihm die tatsächlichen Reisekosten von 2300 €.

Der inländ. Konzertveranstalter hat 15 % von 20000 € = 3000 € Abzugsteuer einzubehalten und an das FA abzuführen (erste Stufe). Da A eine Vergütung an einen beschränkt stpfl. Musiker zahlt, muss er grds. einen weiteren StAbzug nach Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 vornehmen (zweite Stufe). In diesem Fall darf er gem. Abs. 4 Satz 2 (Umkehrschluss) den StAbzug unterlassen, da seine Bruttovergütung für diese Darbietung bereits dem StAbzug unterlegen hat. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt 3000 €.

Dadurch wird vermieden, dass dieselbe Darbietung mehrfach dem StAbzug unterliegt und damit mit zu hohen StAbzugsbeträgen belastet ist.

Berücksichtigung von Betriebsausgaben/Werbungskosten auf der ersten Stufe: Das Absehen vom StAbzug auf der zweiten Stufe ist nach Abs. 4 Satz 2 jedoch ausgeschlossen, wenn bei Vornahme des StAbzugs auf der ersten Stufe bereits BA/WK berücksichtigt wurden.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1. Die beschränkt stpfl. Konzertagentur A hat ihren Sitz in einem EU/EWR Staat. Der inländ. Konzertveranstalter K zieht die von A nachgewiesenen BA (Gage für den Musiker iHv. 10000 € sowie erstattete Reisekosten iHv. 2300 €) von der Bemessungsgrundlage für den StAbzug auf der ersten Stufe ab.

K hat gem. Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 30 % von 7700 € (20000 € / 10000 € / 2300 € = 7700 €) = 2310 € einzubehalten und an das FA abzuführen. Da auf der ersten Stufe bereits BA berücksichtigt wurden, muss A bzgl. der Vergütung, die er an den Künstler M zahlt, gem. Abs. 4 Satz 2 einen StAbzug durchführen. Da M keine WK geltend gemacht hat, hat A 15 % von 10000 € = 1500 € einzubehalten und an das FA abzuführen. Der Ersatz der tatsächlichen Reisekosten führt gem. Abs. 2 Satz 2 nicht zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt 2310 € + 1500 € = 3810 €.

Dieses Beispiel verdeutlicht, dass die Geltendmachung von BA/WK dann nicht zwangsläufig eine StEntlastung auslöst, wenn die Berücksichtigung von BA/WK zum StAbzug auf der zweiten Stufe führt. Dies gilt insbes. in den Fällen, in denen der Vergütungsgläubiger auf der ersten Stufe eine natürliche Person ist, bei der die Geltendmachung von BA/WK zu einer Verdoppelung des StSatzes führt. Ist der Vergütungsgläubiger auf der ersten Stufe dagegen eine Körperschaft, kann das Ergebnis aufgrund des identischen StSatzes, unabhängig davon, ob BA geltend gemacht werden oder nicht, anders ausfallen.

Beispiel 3: Wie Beispiel 2. Die Konzertagentur A ist eine beschränkt stpfl. Körperschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in einem EU/EWR-Staat. Der inländ. Konzertveranstalter K zieht die von A nachgewiesenen BA (Gage für den Musiker iHv. 10000 € sowie erstattete Reisekosten iHv. 2300 €) von der Bemessungsgrundlage für den StAbzug auf der ersten Stufe ab.

K hat gem. Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 15 % von 7700 € (20000 € / 10000 € / 2300 € = 7700 €) = 1155 € einzubehalten und an das FA abzuführen. Da auf der ersten Stufe bereits BA berücksichtigt wurden, muss A bzgl. der Vergütung, die er an den Künstler M zahlt, gem. Abs. 4 Satz 2 einen StAbzug durchführen. Da M keine WK geltend gemacht hat, hat A 15 % von 10000 € = 1500 € einzubehalten und an das FA abzuführen. Der Ersatz der tatsächlichen Reisekosten führt gem. Abs. 2 Satz 2 nicht zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt 1155 € + 1500 € = 2655 € (vgl. hierzu auch die Beispiele der OFD Karlsruhe v. 14.1.2009, DStR 2009, 484 [485] und von Holthaus, DStZ 2008, 741 [746f.]).

Erstattung der Abzugsteuer auf der ersten Stufe: Entsprechendes gilt nach Abs 4 Satz 2, dh. der StAbzug auf der zweiten Stufe ist vorzunehmen, wenn der Vergütungsschuldner auf der zweiten Stufe die Erstattung der Abzugsteuer nach § 50d Abs. 1 oder einer anderen Vorschrift beantragt.

■ Absatz 5 (Verfahren des Steuerabzugs und Inanspruchnahme des Steuerschuldners)

J 08-13 Die Änderungen bestehen im Wesentlichen aus Anpassungen an den Wegfall der Unterscheidung zwischen Aufsichtsratssteuer und den übrigen Tatbeständen des StAbzugs. Der das Verfahren des StAbzugs regelnde § 73e EStDV wurde bzgl. des neu eingeführten BA/WKAbzugs nach Abs. 3 angepasst und verlangt in Satz 2, dass der Schuldner in der StAnmeldung jetzt auch Angaben über die Höhe und Art der von der Bemessungsgrundlage des StAbzugs abgezogenen BA/WK macht. Eine StAnmeldung hat nach § 73e Satz 3 EStDV auch dann zu erfolgen, wenn ein StAbzug auf

Grund der Vorschrift wegen Unterschreitens der Freigrenze nach Abs. 2 Satz 3 oder wegen Absehens vom StAbzug auf der zweiten Stufe nach Abs. 4 Satz 1 nicht vorzunehmen ist. Die StAnmeldung ist grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg zu übermitteln. Zur Vermeidung unbilliger Härten kann das FA auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Die StAnmeldung ist in diesen Fällen vom Schuldner oder von einem zu seiner Vertretung Berechtigten zu unterschreiben und beim FA einzureichen.

Inanspruchnahme des Steuerschuldners: Diesbezüglich ist die Voraussetzung, dass der beschränkt stpfl. Vergütungsgläubiger weiß, dass der Vergütungsschuldner die einbehaltene Steuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem FA nicht unverzüglich mitgeteilt hat, entfallen. Im Ergebnis kann der Vergütungsgläubiger daher in gleicher Weise für die Steuer in Anspruch genommen werden wie der Vergütungsschuldner.

■ **Absatz 6 (Einbehalt und Abführung der Steuer durch einen Beauftragten)**

Die Vorschrift wurde nur redaktionell an die Änderungen angepasst (s. J 08-14 § 50a Anm. 160ff.).

■ **Absatz 7 (Festsetzung des Steuerabzugs durch das Finanzamt)**

Auch diese Vorschrift wurde redaktionell an die Änderungen angepasst. J 08-15 Der StSatz für den StAbzug durch das FA wurde von 25 % auf 15 % der gesamten Einnahmen gesenkt (entspricht den Steuersatz iSd. Abs. 2 nF).

§ 50a